

## К ВОПРОСУ О РАЗУМНОСТИ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

А. А. ПИЛИПЕНКО<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup>Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Исследуются аспекты применения категории «разумность» в налоговых отношениях. На основе проведенного анализа делается вывод о необходимости разумной сдержанности в деятельности должностных лиц контролирующих органов, особенно в вопросах, связанных с усмотрением при принятии соответствующих решений. Правовое регулирование налоговых отношений на современном этапе экономического развития Республики Беларусь должно базироваться на разумной сдержанности и разумной предусмотрительности со стороны органов государственной власти.

**Ключевые слова:** разумность; разумная сдержанность; налоговые отношения; разумный срок; усмотрение; корректировка налоговой базы.

## TO THE QUESTION OF REASONABLENESS IN TAX RELATIONS

A. A. PILIPENKA<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Belarusian State University, 4 Niezaliezhnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

The article examines the applications of the «reasonableness» category in tax relations. On the basis of the analysis, it was concluded that reasonable restraint was needed in the activities of officials of the supervisory authorities, especially in matters related to discretion in making appropriate decisions. The legal regulation of tax relations at the current stage of economic development of the Republic of Belarus should be based on reasonable restraint and reasonable prudence on the part of state authorities.

**Keywords:** reasonableness; reasonable restraint; tax relations; reasonable timing; discretion; tax base adjustment.

### Введение

Отношения в сфере взаимодействия налогоплательщиков и контролирующих органов всегда отличались повышенной конфликтностью в контексте финансовых притязаний государства на часть собственности субъектов предпринимательской деятельности и физических лиц. Последние в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов рассчитывают на конструктивное применение экономико-правовых механизмов в налоговой сфере. Если же их ожидания в определенной степени нивелируются законодательным регулированием

в этой сфере, то они перемещаются в плоскость принятия разумных решений в правоприменительной деятельности.

Безусловно, разумность, как сложная категория, имеет множество форм взаимодействия с экономической и правом, она должна рассматриваться во всех своих проявлениях, в том числе в сфере налоговых отношений. Стоит согласиться с А. В. Коноваловым, который утверждает, что «...принцип разумности имеет особенное значение для всего правопорядка, и в особенности для его регулятивных отраслей.

#### Образец цитирования:

Пилипенко АА. К вопросу о разумности в налоговых отношениях. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2023;3:57–63.  
EDN: PKKKQA

#### For citation:

Pilipenka AA. To the question of reasonableness in tax relations. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2023; 3:57–63. Russian.  
EDN: PKKKQA

#### Автор:

**Александр Анатольевич Пилипенко** – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры государственного управления юридического факультета.

#### Author:

**Aleksandr A. Pilipenka**, PhD (law), docent; associate professor at the department of public administration, faculty of law.  
[pilipenko\\_bsu@mail.ru](mailto:pilipenko_bsu@mail.ru)

Все право в целом исторически понимается именно как рациональный регулятор; совокупность способов отыскания и воплощения в жизни оптимальных разумных балансов интересов разных лиц и их коллективов; частных и публичных интересов» [1, с. 11].

Цель настоящей статьи – анализ теоретических, нормативных и прикладных аспектов применения категории «разумность» в налоговых отношениях для придания им более гибкого и оптимального характера.

### Основная часть

Изначально следует отметить, что с общетеоретических позиций существует ограниченное число публикаций, посвященных рассматриваемому явлению. Во многом это предопределено тем, что теоретико-правовые исследования категории «разумность» базируются на общефилософских подходах, которые делают ее моральным основанием и пределом правоприменительного и судебного усмотрения. В настоящее время можно выделить диссертацию Д. Н. Рогачева, в которой в целях снижения правоприменительного усмотрения, ограничения дискреционности судопроизводства, стимулирования развития гражданской правовой позиции, повышения роли социальной позитивной ответственности, а также для установления унифицированного научного и практического подхода к категории «разумность» предлагается зафиксировать последнюю на потенциально законодательном уровне и понимать под ней законодательно закреплённую характеристику «правомерной коррекции уполномоченными субъектами условий действия и (или) содержания норм права», основанную «на сознательном сопоставлении имеющихся у них возможностей (материальных, интеллектуальных) и эмпирической действительности (ситуационной обстановки) с целью обеспечения наибольшей эффективности осуществляемой социально полезной деятельности»<sup>1</sup>. Следует признать, что категория «разумность» обладает значительным регулятивным потенциалом снижения градуса конфликтности в различных сферах, в том числе в правовой. Он реализуется посредством обширной атрибутивности данной категории, формализовать которую в нормативную материю путем законодательного закрепления представляется не совсем верным в силу определенного умаления ее эффективности. Нормативный аспект категории «разумность», по нашему мнению, должен базироваться на закреплении в законодательстве различных юридических конструкций, принципов, а также правового инструментария, отличного от дефиниций. Вопрос ее дефинирования должен находиться в первую очередь в сфере научных изысканий.

Многозначное содержание понятия «разумность», которое вызывает обоснованные трудности в его категоризации, уточняется в направлениях применения разумных начал в правовом регулировании общественных отношений. Так, Н. А. Власенко, рас-

сматривая феномен разумности как главное технико-юридическое средство конкретизации права (перехода от неопределенности правовых предписаний к их определенности), полагает, что разумность «обеспечивает гибкость правового регулирования и в конечном итоге является гарантом справедливой реализации и эффективности правовых норм» [2, с. 146]. Другое суждение данного автора заключается в том, что «...разумность не существует сама по себе, она должна наполняться содержанием от реальности, например, это может быть оптимальность, заботливость, лояльность, соотношение или сбалансированность интересов и др. Иначе говоря, в праве заложено здравомыслие, основанное на рациональности, профессиональном понимании и ответственности за систему собственных действий и поступков» [3, с. 123]. К. Е. Коваленко высказывает довольно категорическое мнение о том, что решение, выходящее за рамки разумности, т. е. неразумное решение, с формальных позиций является неправомерным и подлежит отмене<sup>2</sup>. С точки зрения белорусского ученого А. Г. Тиковенко, «разумность, ориентирующаяся на здравый смысл, имеющая ценностную направленность и моральное основание, – основа, предел рациональности, при анализе которой определяется правомерность, соразмерность законодательных средств преследуемых законодателем целей» [4, с. 120].

На уровне правовой доктрины разумность, как правило, рассматривается в качестве принципа гражданского права. Это обусловлено требованиями Гражданского кодекса Республики Беларусь № 218-З (далее – ГК) о разумности участников гражданских правоотношений, которая на нормативном уровне определена в различных аспектах ее проявления, смысловых и ситуационных контекстах. В частности, в ГК идет речь о разумном сроке (ст. 295, 434, 436), разумной цене (ст. 368, 494), разумных мерах (ст. 375, 705), разумно понимаемых интересах (ст. 398), разумном предвидении (ст. 421), разумных расходах (ст. 490, 699), разумной замене (ст. 494). Наиболее часто в ГК используется цивилистическая конструкция разумных сроков.

Существующие нормативные положения о разумности в гражданском законодательстве детерминировали широкие представления о категории «разумность» в цивилистической доктрине Белорусский

<sup>1</sup>Рогачев Д. Н. Разумность как общеправовая категория : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Н. Новгород, 2010. С. 10.

<sup>2</sup>Коваленко К. Е. Разумность в праве: основные формы проявления : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Екатеринбург, 2016. С. 24.

автор Ю. Н. Беспалый полагает, что «принцип разумности – принцип гражданских правоотношений, устанавливающий необходимость соотношения действий участников правоотношений с условиями и явлениями объективной реальности, социально-экономической действительности, обычно предъявляемыми требованиями и обычаями, профессиональными правилами»<sup>3</sup>. Синтезируя различные подходы, О. В. Черкасова приходит к выводу о том, что разумность субъекта гражданского правоотношения определяется как «нравственно-правовая категория рационального свойства, предполагающая осмысленное действие (бездействие) участника гражданского оборота, направленное на сбалансированное получение как собственного блага, так и общественной пользы» [5, с. 6]. Стоит отметить объемное мнение А. В. Коновалова, который, подробно осветив нормы гражданского законодательства, определяет разумность правового поведения как «стремление субъекта правопорядка к максимально безупречному участию в социальных взаимодействиях за счет: рассудительности и рациональности решений и действий с использованием собственного опыта и общедоступного общественного опыта, который в данном обществе принято рассматривать в качестве обязательного источника для сопоставлений и анализа; соизмерения намерений с собственными возможностями и внешними обстоятельствами; четкого представления всех ожидаемых при обычном развитии событий последствий тех или иных решений и действий; четкого осознания необходимых границ собственного поведения, своих прав и интересов, прав и интересов других лиц» [1, с. 19].

Следует обратить внимание на то, что категория «разумность» в последние годы активно рассматривается в конституционно-правовой науке. Ее представители в контексте данного феномена ведут речь о разумной сдержанности в первую очередь по отношению к органам государственной власти. Наиболее предметно исследуемый принцип раскрывают И. А. Умнова-Конюхова и И. А. Алешкова. Признавая, что принцип конституционной сдержанности является недостаточно определенным, а практика его реализации пока незначительна, ученые объясняют его преимущественно через категорию «сдержанность», которая применительно к органам публичной власти означает способность «разумно управлять (реализовывать) своими полномочиями; оставаться верным своему сущностному предназначению; относиться уважительно к позиции субъектов, осуществляющих публичную власть; удерживать порывы “перетягивания полномочий на себя”; быть последовательным в выборе политики осторожности, разумности и ра-

циональности» [6, с. 24]. М. В. Пресняков рассматривает принцип разумной сдержанности в отношении законотворческих органов и констатирует, что он должен «сковывать законодателя при регламентации естественных прав, предотвращая избыточную регуляцию, которая приводит к их несоразмерному умалению и искажению, лишая подлинного содержания» [7, с. 3]. Развивая свою позицию, ученый усматривает в разумной сдержанности средство ограничения вмешательства в осуществление права, т. е. установления императивного порядка и условий реализации субъективного права [8, с. 14]. Г. З. Джавакян к принципу разумной сдержанности в конституционно-правовой плоскости предъявляет следующие требования: «1) самоограничение девиантной дискреции публично-властных субъектов, то есть отказ от усмотрения, осуществляемого за пределами установленной законом компетенции и предметов ведения, продуцирующего произвол, коррупцию, злоупотребление властью и превышение полномочий; 2) самоограничение по принципу “не навреди”, то есть осторожность при принятии тех решений, последствия которых неопределенны и непредсказуемы; 3) самоограничение при реализации государственным органом полномочий, которые должны осуществляться иным государственным органом, поскольку являются частью его компетенции»<sup>4</sup>. Полагаем, что идея самоограничения в конституционном праве обладает свойством потенциальной рецепции в налоговые отношения, посредством которой возможно снижение градуса конфликтности между соответствующими субъектами.

В настоящее время теоретическое понимание категории «разумность» в налоговых отношениях практически отсутствует. Д. М. Щекин в рамках изучения материалов конкретного судебного дела предпринял попытку осветить вопросы разумности в налоговой сфере сквозь призму действий налогоплательщика в контексте защиты его законных ожиданий [9, с. 28]. Во многом это объясняется тем, что законодатель, особенно в публичной сфере, весьма фрагментарно (исключая положения ГК) использует юридические конструкции, основанные на условиях и критериях разумности (пусть и потенциальных). Можно указать на ст. 6 Закона Республики Беларусь от 14 октября 2022 г. № 213-З «О лицензировании», в рамках которой одним из принципов лицензирования является определение исчерпывающего перечня доли лицензионных и лицензионных требований с учетом их разумности, соразмерности и экономической обоснованности. При проведении процедур в ходе производства по делу о несостоятельности или банкротстве управляющий обязан действовать добросовестно и разумно в интересах должника,

<sup>3</sup>Беспалый Ю. Н. Принципы добросовестности, разумности и справедливости в гражданско-правовых отношениях Республики Беларусь : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Минск, 2010. С. 5.

<sup>4</sup>Джавакян Г. З. Принцип разумной сдержанности как механизм ограничения власти в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. М., 2022. С. 13–14.



кредиторов и общества (ч. 3 ст. 45 Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2022 г. № 227-3 «Об урегулировании неплатежеспособности»). В п. 6 Правил профессиональной этики лиц, оказывающих юридические услуги, которые утверждены постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 16 декабря 2022 г. № 152, предусмотрено, что в отношениях с заказчиком юрист обязан соблюдать в том числе принцип разумности при определении стоимости оказываемых юридических услуг. Положения ч. 3 ст. 18 Закона Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 90-3 «О защите прав потребителей» акцентируют внимание на том, что при определении размера компенсации морального вреда должны учитываться требования разумности и справедливости.

Построение налогово-правовых норм с точки зрения их разумности прослеживается в первую очередь в контексте взаимоотношения субъектов предпринимательской деятельности и контролирующих органов. Например, абзацем 4 п. 4 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Положение № 510), предусмотрено, что контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции вправе в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта и участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся их деятельности и имущества. Если такие документы (их копии) в соответствии с законодательством не должны находиться в месте проведения проверки, проверяющий (руководитель проверки) обязан установить разумный срок (не менее 2 рабочих дней) для их предоставления. И если в данной норме используется понятие «разумный срок», то в п. 2 ст. 79 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) речь идет о сроке не менее 2 рабочих дней для предоставления по письменному запросу должностного лица налогового органа документов и (или) информации. Указание на разумный срок является процессуальной реакцией субъекта предпринимательской деятельности на реализацию должностными лицами контролирующего органа значительного объема предоставленных им законодательством полномочий, в частности полномочия, предусмотренного абзацем 4 п. 4 Положения № 510. Упоминание о разумности применительно к сроку предоставления документов налогоплательщиками по требованию должностных лиц контролирующих органов актуализирует вопрос о разумности действий последних в рамках реализации дискреционных полномочий, особенно когда в такой реализации присутствует усмотрительный аспект.

Исходя из властного характера налоговых отношений, атрибутивность которого predetermined положениями п. 1 ст. 1 НК, необходимо в первую очередь вести речь о дискреционном усмотрении должностных лиц налоговых органов. При этом законодатель в силу объективных причин сознательно допускает некоторую свободу действий должностного лица в четко установленных рамках. Например, ч. 2 п. 36 Положения № 510 предусматривает, что при проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления. Актуализация вопроса об использовании должностными лицами налоговых органов предоставленных полномочий происходит, когда количественные и качественные элементы таких полномочий приобретают характер свободной прикладной интерпретации, наносящей ущерб деятельности налогоплательщика. Например, согласно ч. 1 п. 42 Положения № 510 в случаях, если у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов и иные носители информации будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (в том числе в связи с тем, что документы оформлены с нарушением требований законодательства Республики Беларусь и (или) содержат недостоверные сведения либо такими документами оформлено движение товарно-материальных ценностей, включая их поступление или выбытие, в то время, когда эти ценности остались без движения или отсутствуют), он вправе изъять их. Аналогичное нормативное правило содержится в ч. 1 п. 3 ст. 79 НК. Естественно, понятие «безусловные основания» носит оценочный характер, поэтому разрешение вопроса об изъятии или не изъятии оригиналов документов со стороны проверяющих является усмотрительным.

Необходимо отметить, что усмотрение в налоговом праве выступает неотъемлемым элементом правоприменительной деятельности. В то же время довольно часто требования должностных лиц налоговых органов, в основе которых лежит усмотрительное начало, являются дополнительными затратами для субъектов предпринимательской деятельности, не только сказывающимися на их финансовых результатах, но и значительно дестабилизирующими управленческий процесс. Одновременно налоговое законодательство включает ряд оценочных понятий, которые позволяют субъекту усмотрения определять их содержание с учетом конкретной ситуации. Например, положения абзаца 1 п. 1 ст. 169 НК связывают затраты на производство и реализацию товаров (работ, услуг), учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, с их экономической обоснованностью. Прикладное понимание экономической обоснованности затрат должностными лицами налоговых органов в контексте бюджетной целесообразности часто дистанцируется от отраженных в бухгалтерских документах налогоплательщика результатах хозяйственной деятельности. С финансовой точки зрения результаты такого усмотрения

для субъекта предпринимательской деятельности могут быть отрицательными.

Системная взаимосвязь между разумными действиями налогоплательщика в экономической сфере и усмотрением должностного лица контролирующего органа в контексте проявления потенциальной разумности в оценке хозяйственных операций прослеживается при применении института корректировки налоговой базы, отправным нормативным началом которого выступают положения п. 4 ст. 33 НК. Одной из причин этой корректировки служит постулирование контролирующим органом того, что главные цели совершения хозяйственной операции состоят в неуплате (неполной уплате) и (или) зачете, возврате суммы налога (сбора). Особенности оценки хозяйственных операций, основными целями совершения которых являются неуплата (неполная уплата), зачет, возврат суммы налога (сбора), определены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 июля 2022 г. № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозяйственных операций» (далее – постановление № 465). В соответствии с подпунктом 1.2 п. 1 постановления № 465 специфика вышеуказанных операций состоит в получении экономической выгоды в виде неуплаченных (не полностью уплаченных) и (или) зачтенных, возвращенных сумм налогов (сборов) в результате совершения хозяйственных операций, которые не обусловлены разумными экономическими или иными причинами, в отсутствие намерения получить экономический эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. В разъяснениях Верховного Суда Республики Беларусь от 3 мая 2019 г. «Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь» также обращалось внимание на разумный характер совершения хозяйственных операций: «...основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов. Вместе с тем необходимо учитывать, что положения НК не ограничивают право плательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном плательщиком варианте сделки (операции) не должен присутствовать признак искусственности, лишенной хозяйственного и экономического смысла».

Ранее нами подробно освещались проблемы понимания деловой цели налогоплательщиками и контролирующими органами в контексте корректировки налоговой базы [10]. Динамика законодательного регулирования, которая формализована в выше-

приведенной норме о разумности хозяйственных операций с экономической точки зрения, оставляет открытым вопрос об усмотрении в действиях налогоплательщиков, направленных на налоговую оптимизацию, намерения получить экономическую выгоду ввиду неуплаченных налогов. В п. 2 постановления № 465 определяется перечень оснований для отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, не обусловленным разумными экономическими или иными причинами, в отсутствие намерения получить экономический эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом, несмотря на конкретизацию данного перечня, он остается открытым.

Соответственно, совокупность вариативных форм усмотрения в налоговых отношениях может привести к ситуации экономической пассивности, которая способна трансформироваться в экономический скептицизм, когда субъектами предпринимательской деятельности крайне критически оцениваются хозяйственные перспективы и выгоды, что подвигает их либо к территориальному перемещению своего бизнеса в другие страны, либо к его ликвидации. Это, в свою очередь, ведет к отрицательным последствиям для государства в контексте недополученных налоговых платежей, а также к возможности разрешения многочисленных социально-экономических проблем (например, проблемы занятости населения). В связи с этим видится абсолютно правильной правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), согласно которой законодатель, обладая достаточной свободой усмотрения в определении конкретных видов государственного контроля (надзора), оснований, форм, способов, методов, процедур, сроков его проведения, состава мер государственного принуждения, применяемых по итогам контрольных мероприятий, а также конкретного порядка финансового обеспечения, вместе с тем связан общими конституционными принципами организации системы органов государственной власти, а осуществляемое им регулирование должно соответствовать юридической природе и характеру общественных отношений, которые складываются в сфере государственного контроля (надзора); вводимые же ограничения прав и свобод граждан, занимающихся предпринимательской деятельностью, обязаны быть соразмерными конституционно значимым целям и во всяком случае не создавать препятствий для их экономической самостоятельности и инициативы<sup>5</sup>. Исходя из вышеуказанных конституционно-нормативных положений, можно сделать вывод о том, что государство несвободно при

<sup>5</sup>По делу о проверке конституционности положений абзаца 14 ст. 3 и п. 3 ст. 10 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)» в связи с жалобой гражданина В. В. Михайлова» [Электронный ресурс] : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 18 июля 2008 г. № 10-П // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2023.

установлении форм и методов контроля, оно должно руководствоваться разумными соображениями и не создавать препятствий для реализации прав и свобод человека, в первую очередь в экономической сфере.

По нашему мнению, определение и адекватное применение границ правового усмотрения в налоговой сфере – это основа взаимоотношения государства и налогоплательщиков. Такие пределы могут устанавливаться как законодательством (например, предусмотренной ч. 2 п. 6 ст. 3 НК презумпцией правоты налогоплательщика), так и сложившейся практикой применения налогово-правовых норм. Учитывая значительный объем полномочий должностных лиц налоговых органов с неопределенным результатом их реализации в отношении налогоплательщиков, представляется, что важной дополнительной границей усмотрения в налоговой сфере является разумная сдержанность в его применении. Как справедливо отмечает КС РФ, возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения неизбежно ведет к произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками, не согласующемуся с принципами правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции Российской Федерации), нарушению верховенства закона и юридического равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции Российской Федерации), а также к дискриминационно-му правоприменению<sup>6</sup>.

Разумная сдержанность в деятельности контролирующих органов должна также учитывать то, что предпринимательская деятельность носит рисковый характер, обусловленный разнообразными формами и условиями ее совершения, и требует оптимизационных механизмов, в том числе в налоговой сфере. Понимая это, белорусский законодатель в подпункте 43.4 п. 43 Концепции правовой политики Республики Беларусь, утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 28 июня 2023 г. № 196, абсолютно справедливо отметил, что не должно быть зарегулированности, когда руководители организаций не могут реализовать право на разумный экономический риск. Видится, что разумный экономический риск должен предполагать не только совершение соответствующих хозяйственных операций налогоплательщиками, но и их конструктивное разумное понимание со стороны должностных лиц в контексте принятия соответствующих решений. Особенно актуальным это представляется в русле широкой дискреции (в данном случае речь идет в первую очередь об усмотрительной дискреции) контролирующих органов в лице их должностных лиц.

В контексте постулирования нами разумной сдержанности в деятельности контролирующих органов нельзя обойти вниманием с концептуально экономико-правовой точки зрения вопрос о разумности в нормативном регулировании налоговых отношений. Определенные экономические трудности, обусловленные внутренними и внешними причинами, заставляют государство искать механизмы, приводящие в движение финансовую систему страны с позиции дополнительной фискализации в отношении физических лиц и организаций. Среди таких механизмов последних лет можно акцентировать внимание на следующих наиболее значимых действиях законодателя: отмене с 1 января 2022 г. льготы по налогу на недвижимость для большинства физических лиц в отношении одной квартиры, находящейся в их собственности; увеличении ставки подоходного налога с физических лиц, уплачиваемого индивидуальными предпринимателями, с 16 до 20 %; продлении действия ставки подоходного налога с физических лиц, доходы которых получены в течение календарного года по трудовым договорам от резидентов Парка высоких технологий, в размере 13 % до 2025 г.; повышении ставки подоходного налога с физических лиц, применяемой в отношении доходов, которые исчислены налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами, до 26 %; росте основной ставки налога на прибыль с 18 до 20 %.

Приведенные законодательные новеллы в налоговой сфере последних двух лет свидетельствуют об определенном дисбалансе, когда государство связывает повышательную тенденцию формирования доходной части бюджета только с поднятием уровня налоговых изъятий. На современном этапе экономического развития государству следовало бы проявлять разумную предусмотрительность в своих действиях, направленную на обеспечение баланса интересов публичных и частных субъектов. Осуществление налоговой политики необходимо основывать на улучшении ее качества и эффективности, создании особого экономического и юридического механизма, позволяющего гармонично сочетать различные средства, через приспособление к установленным условиям и адаптацию к текущей ситуации. Повышенные притязания со стороны государства к гражданам и организациям должны быть разумно сдержанными и разумно предусмотрительными в контексте сохранения предпринимательской и экономической идентичности последних, что, в свою очередь, позволит решать важные социально-экономические задачи на современном этапе развития страны.

<sup>6</sup>По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» [Электронный ресурс] : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 8 октября 1997 г. № 13-П // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2023.



## Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. При усмотрении в налоговом правоприменении важной представляется направленность разумности, которая, по нашему мнению, должна быть формализована публичными субъектами в определенное самоограничение применяемых дискреционных полномочий, основанное на экономической рациональности и взвешенности предполагаемых действий и принимаемых решений. Разумная сдержанность при реализации дискреционных полномочий предопределена соблюдением баланса фискальных интересов государства при формировании доходной части бюджетов различных уровней, а также прав и законных интересов налогоплательщиков.

2. В контексте широкого спектра полномочий налоговых органов и их должностных лиц, реализация которых может иметь негативные последствия для налогоплательщиков, правоприменительные решения должны быть основаны на принципе разумной сдержанности с учетом здравого смысла и соблюдения баланса интересов частных и публичных субъектов.

3. Правовое регулирование налоговых отношений на современном этапе экономического развития Республики Беларусь должно базироваться на разумной сдержанности и разумной предусмотрительности со стороны органов государственной власти в контексте достижения баланса публичных и частных интересов.

## Библиографические ссылки

1. Коновалов АВ. Принцип разумности в гражданском праве. *Актуальные проблемы российского права*. 2019;8:11–21. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.105.8.011-021.
2. Власенко НА. *Разумность и определенность в правовом регулировании*. Москва: Инфра-М; 2014. 157 с.
3. Власенко НА. Разумность, право, правотворчество. В: Баранов ВМ, редактор. *Юридическая техника. Выпуск 6, Техника современного правотворчества: состояние, проблемы, модернизация*. Нижний Новгород: Нижегородская академия МВД России; 2012. с. 121–125.
4. Тиковенко АГ. Разумность как категория и критерий конституционности. *Вестник Конституционного Суда Республики Беларусь*. 2018;1:111–122.
5. Черкасова ОВ. Нравственно-этические категории в российском гражданском праве. *Юрист*. 2021;10:2–8.
6. Умнова-Конюхова ИА, Алешкова ИА. Принцип конституционной сдержанности: содержание и особенности реализации. *Конституционное и муниципальное право*. 2020;9:20–25. DOI: 10.18572/1812-3767-2020-9-20-25.
7. Пресняков МВ. Правовая определенность и принцип разумной сдержанности законодателя: проблема формальной и материальной правовой определенности. *Конституционное и муниципальное право*. 2014;4:3–6.
8. Пресняков МВ. Правовая определенность и определенность прав в современном конституционно-правовом дискурсе. *Гражданин и право*. 2014;4:3–16.
9. Щекин ДМ. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий. *Налоги*. 2022;3:27–30. DOI: 10.18572/1999-4796-2022-3-27-30.
10. Пилипенко АА. Деловая цель в налоговых отношениях: нормативный и научно-прикладной анализ. *Журнал Белорусского государственного университета. Право*. 2019;1:58–64.

## References

1. Konovalov AV. The principle of reasonableness in civil law. *Actual Problems of Russian Law*. 2019;8:11–21. Russian. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.105.8.011-021.
2. Vlasenko NA. *Reasonableness and certainty in legal regulation*. Moscow: Infra-M; 2014. 157 p. Russian.
3. Vlasenko NA. [Reasonableness, law, law-making]. In: Baranov VM, editor. *Yuridicheskaya tekhnika. Vypusk 6, Tekhnika sovremennogo pravotvorchestva: sostoyanie, problemy, modernizatsiya* [Legal technology. Issue 6, Technology of modern law-making; status, problems, modernisation]. Nizhny Novgorod: Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia; 2012. p. 121–125. Russian.
4. Tikovenko AG. Rationality as a category and criterion of constitutionality. *Bulletin of the Constitutional Court of the Republic of Belarus*. 2018;1:111–122. Russian.
5. Cherkasova OV. Moral and ethical categories in Russian civil law. *Lawyer*. 2021;10:2–8. Russian.
6. Umnova-Konyukhova IA, Aleshkova IA. The principle of constitutional moderation: the content and implementation peculiarities. *Constitutional and Municipal Law*. 2020;9:20–25. Russian. DOI: 10.18572/1812-3767-2020-9-20-25.
7. Presnyakov MV. Legal certainty and principles of reasonable restraint of legislator: the problem of formal and material legal certainty. *Constitutional and Municipal law*. 2014;4:3–6. Russian.
8. Presnyakov MV. [Legal certainty and certainty of rights in contemporary constitutional-legal discourse]. *Grazhdanin i pravo*. 2014;4:3–16. Russian.
9. Shchekin DM. A criterion of reasonableness of a taxpayer and protection of his legitimate expectations. *Nalogi*. 2022;3:27–30. Russian. DOI: 10.18572/1999-4796-2022-3-27-30.
10. Pilipenka AA. Business purpose in tax relations: regulatory and applied scientific analysis. *Journal of the Belarusian State University. Law*. 2019;1:58–64. Russian.